

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 281071.0025/20-2
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECORRIDO</b>	- MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A. - MOTRISA
<b>RECURSO</b>	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF n° 0107-05/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO/ IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTRANET 21.11.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0281-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FALSO OU INIDÔNEO. FRAUDE. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM FARINHA DE TRIGO E MISTURA DE FARINHA DE TRIGO REGIDAS PELO PROTOCOLO ICMS 46/00. A utilização dos créditos indevidos pela autuada teve repercussão no montante do ICMS-ST a recolher ao Estado da Bahia. Na condição de empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes como substituto tributário, a recorrida figura como responsável pelo imposto referente às operações interestaduais, e desse modo a mesma se beneficiou da utilização irregular dos créditos indevidos, ao receber as notas fiscais imidôneas e efetuar as reduções no ICMS-ST declarados nas GIA-ST, acarretando assim diretamente prejuízo para o Erário. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, relativo ao julgamento da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão n° 0107-05/22-VD) que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no importe de R\$ 14.294.587,00, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada na instância de origem:

*“(...) utilização indevida de crédito fiscal referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos. O valor lançado foi acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96 e alcança os seguintes períodos mensais: novembro de 2011, janeiro, fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013 e de 2014, janeiro a junho de 2015. (Infração registrada sob o código 01.02.11).*

Na peça acusatória foram adicionadas as informações a seguir transcritas a título de complemento:

*“A empresa acima qualificada efetuou recolhimento a menor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações em suas operações de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – ICMS-ST destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia, no período de novembro/2011 a junho/2015, conforme demonstrativos I, II, III e IV anexos.*

*Recolheu a menor o ICMS-ST em razão da utilização indevida de crédito fiscal objeto de transferência irregular, efetuada através de documentação fiscal inidônea que, embora revestida das formalidades legais, nos termos do inciso III do § 1º. do art. 506-E do RICMS/Ba - Decreto 6.284/97 e, posteriormente, inciso III do § 1º. do art. 377 do Decreto 13.780/12, RICMS/Ba em vigor, foram emitidas com intuito de lesar o Erário Estadual em razão da inexistência de saldo credor a transferir no montante equivalente ao somatório das Notas Fiscais de Transferências de Créditos.*

*Tal fato fica evidenciado através da circularização realizada pela Fiscalização, entre as citadas notas fiscais e os respectivos créditos contidos nos Registros de Apuração de cada mês de referência na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA) do estabelecimento de origem, conforme demonstrativos acostados ao presente Auto de Infração, os quais foram entregues à autuada em meio digital:*

*Demonstrativo I - Apuração do ICMS-ST nas saídas para destinatários situados no Estado da Bahia: reproduz o movimento mensal das operações da autuada com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, remetidas ao Estado da Bahia no período fiscalizado, indicando-se na coluna “c” o montante de créditos utilizados por ela, abatido do valor de ICMS-ST a recolher em cada mês, contabilizados pela autuada no campo “Ressarcimentos” das GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária), cujas cópias constam anexas ao Auto de Infração.*

*Demonstrativo II - Detalhamento dos Ressarcimentos: apresenta o detalhamento dos créditos utilizados mês a mês pela autuada, dentre os quais se destacam, pelo grande volume, aqueles oriundos da empresa FABRICA DE BISCOITOS TUPY S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03, com indicação das respectivas Notas Fiscais de Transferência de Créditos emitidas por esta empresa em referência ao já mencionado inciso III do § 1º. do art. 506-E do RICMS/Ba - Decreto 6.284/97 e, posteriormente ao inciso III do § 1º. do art. 377 do Decreto 13.780/12, RICMS/Ba, então em vigor.*

*Demonstrativo III - Glosa de Créditos Indevidos: evidencia o resultado da circularização realizada pela auditoria entre as Notas Fiscais de Transferência de Crédito recebidas da empresa Biscoitos Tupy S/A - CNPJ 15.107.410/0001-03, contabilizadas como ressarcimentos nas GIA-ST da autuada, e o real valor dos referidos créditos existentes e lançados na origem, conforme Estornos de Crédito contidos nos Registros de Apuração do ICMS (Escrituração Fiscal Digital - EFD) e DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) da empresa emitente.*

*A fiscalização constatou que os valores de diversas Notas Fiscais de Transferência de Crédito emitidas pela empresa Tupy S/A não são compatíveis com o real montante de créditos contabilizados como transferidos na sua apuração mensal, conforme indicados na apuração do ICMS nas EFD e DMA, não havendo portanto respaldo ou lastro equivalente a tais Notas Fiscais, o que caracteriza a idoneidade das mesmas, conforme artigos 31 e 44, inciso II da Lei 7.014/96, bem como artigo 23 da Lei Complementar 87/96. Desse modo, a quase totalidade dos créditos oriundos da empresa Tupy S/A e apropriados pela empresa Motrisa S/A, a título de ressarcimento, se deu por meio de documentos fiscais inidôneos.*

*No citado Demonstrativo III observa-se que a empresa Tupy S/A transferiu, no período fiscalizado, novembro/2011 a junho/2015, R\$ 16.622.212,00 para a autuada, tendo realizado estornos de crédito na sua apuração mensal (EFD/DMA) da ordem de apenas R\$ 2.327.625,00 e portanto emitido Notas Fiscais de Transferência incompatíveis com o volume real de crédito fiscal existente na sua escrituração, cuja diferença representa o valor de R\$ 14.294.587,00, ou seja, cerca de 86% do valor total transferido, gerando por consequência, o recolhimento a menor do ICMS ST no mesmo montante ao Estado da Bahia, conforme demonstrativo IV anexo.*

*Observe-se que os documentos emitidos pela empresa Tupy S/A, e utilizados pela autuada, via de regra, seguiram um padrão de repetição dos mesmos valores, dentro de cada mês de apuração, o que se verificou ao longo dos exercícios de 2011 a 2015, conforme Demonstrativos III e IV em anexo. A utilização dos créditos indevidos pela autuada teve repercussão no montante do ICMS-ST a recolher ao Estado da Bahia. Na condição de empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes como Substituto Tributário, a autuada figura como responsável pelo imposto referente às operações interestaduais, e desse modo a mesma se beneficiou da utilização irregular dos créditos indevidos, ao receber as Notas Fiscais inidôneas e efetuar as reduções no ICMS-ST declarados nas GIA-ST, acarretando assim diretamente prejuízo para o Erário.*

*Demonstrativo IV - Valor do ICMS ST recolhido a menor: apresenta os valores devidos pela autuada, referentes a cada período de apuração das GIA-ST, correspondentes aos recolhimentos a menor do ICMS-ST nas saídas para o Estado da Bahia, decorrentes da utilização irregular dos créditos fiscais indevidos, feita com base nos documentos fiscais inidôneos, conforme identificados no Demonstrativo III, sendo portanto exigidos nesta autuação os valores recolhidos a menor, além dos demais acréscimos determinados pela legislação vigente.*

*Como exemplo de glosa de créditos indevidos citamos o mês de referência 09/2012, para o qual o Demonstrativo I indica que a autuada contabilizou na respectiva GIA-ST o valor de ICMS ST retido da ordem de R\$ 1.167.223,32 tendo havido ressarcimentos no total de R\$ 511.290,00. No Demonstrativo II verifica-se que do total de R\$ 511.290,00 de ressarcimentos, R\$ 181.260,00 foram oriundos de Notas Fiscais de Transferências de créditos emitidas pela Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03 correspondentes às NF 19082, 19083, 19084, 19085, 19339 e 19340. Todavia, a circularização destas Notas Fiscais com o registro de apuração na EFD da empresa emitente mostrou que somente o valor parcial de R\$ 30.210,00 guarda correspondência com os estornos de créditos lançados pela empresa Tupy S/A no período, conforme Demonstrativo III, sendo considerada a diferença como objeto de glosa pela fiscalização, a título de crédito indevido, visto que o aproveitamento das demais Notas Fiscais pela autuada acarretou prejuízo ao Erário baiano, no mês de referência 2012/09, da ordem de R\$ 151.050,00 (demonstrativo IV), pelo fato desta empresa ter registrado indevidamente tais créditos como ressarcimentos nas suas GIA-ST.*

*Os documentos fiscais anexados ao Processo Administrativo Fiscal (cópias das GIA-ST da autuada, Notas Fiscais, EFD e DMA) conjugados com os demonstrativos supracitados evidenciam o mecanismo de realização*

de transferência de créditos indevidos, caracterizando a fraude contra a Fazenda pública. A prática irregular, objeto desta ação fiscal, (utilização indevida de crédito fiscal referente a documento fiscal inidôneo), tem conexão direta com a outra, mas com a qual não se confunde (transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento), que resultou na lavratura dos Autos de Infração 206973.0001/20-0, 206973.0023/19-0, 206973.0002/20-7 e 206973.0025/19-3, para imposição de penalidades ao contribuinte Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, cuja fraude foi indevidamente reconhecida pelo infrator, sendo reconhecida a multa indevida aos cofres públicos. A Lei 8.137/1990 define as condutas consideradas como crime contra a ordem tributária, dentre as quais destaca-se, no seu artigo 1º, inciso IV, “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”. Os elementos aqui apontados indicam que a autuada, empresa MOTRISA S/A, incorreu em conduta fraudulenta ao utilizar os créditos indevidos, tal a sua magnitude, diante do volume das operações comerciais praticadas pela empresa TUPY S/A. Vale ressaltar que a contagem do prazo decadencial levou em conta a ressalva do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN – Código Tributário Nacional, de que o prazo decadencial não será contado pela regra geral quando haja dolo, fraude ou simulação.

Concluindo, são exigidos neste Auto de Infração os valores de ICMS-ST recolhidos a menor pela empresa MOTRISA S/A, em virtude da glosa dos créditos indevidos, que acarretaram, de modo irregular, na redução do montante do imposto que deveria ter sido pago ao Estado da Bahia, bem como são exigidos os demais acréscimos, conforme legislação vigente.”

Documentos juntados ao Auto de Infração pela Auditoria (fls. 09 a 482): Ordem de Serviço; Informações Cadastrais do autuado extraídos do INC (sistema interno da SEFAZ-Ba); Termo de Início de Fiscalização; Demonstrativo I (Apuração do ICMS-ST nas saídas para destinatários situados no Estado da Bahia); Demonstrativo II (Detalhamento dos Ressarcimentos – Identificação das Notas Fiscais de Transferência de Crédito lançadas no campo “Ressarcimento” das GIA-ST); Demonstrativo III (Glosa dos Créditos Indevidos); Demonstrativo IV (Valores correspondente a cada período de apuração das GIA-ST, relacionados aos recolhimentos a menor do ICMS-ST nas saídas para o Estado da Bahia, decorrentes de ressarcimento irregular, feito com base em documentos inidôneos, conforme identificado no Demonstrativo III); cópias das GIA-ST 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015; cópias das Notas Fiscais de Transferência de Créditos Acumulados de ICMS de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015; cópias das DMA's 2011/2012; cópias da Apuração EFD anos de 2013, 2014 e 2015; mídia digital (CD), contendo os documentos, em formato eletrônico, que serviram de lastro probatório da peça de lançamento”.

A Junta apreciou a lide no dia 25/04/2023, decidindo de forma unânime pela improcedência, nos termos abaixo transcritos (fls. 578 a 601):

**“VOTO**

No Auto de Infração em exame é imputado ao contribuinte Moinho de Trigo Indígena S/A – MOTRISA, empresa estabelecida no Estado de Sergipe, inscrita no Estado da Bahia na condição de substituto tributário, por força de Acordo Interestadual (Protocolo ICMS 46/00), a conduta de utilização indevida de créditos de ICMS relacionados a documentos fiscais falsos ou inidôneos.

Conforme descrito na peça acusatória, a empresa autuada efetuou recolhimento a menor do ICMS em suas operações de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – ICMS/ST destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia, após deduzir na apuração do imposto os valores dos créditos indevidos, conforme detalhamento contido nos demonstrativos I, II, III e IV, anexos ao Auto de Infração.

Observado pelos autuantes, na peça acusatória, que os créditos glosados foram objeto de transferência irregular, efetuada através de documentação fiscal inidônea que, embora revestida das formalidades legais, nos termos do inciso III, do § 1º, do art. 506-E do RICMS/Ba - Decreto 6.284/97 e, posteriormente, o inciso III, do § 1º, do art. 377 do Decreto 13.780/12, do RICMS/Ba em vigor, foram emitidas com o intuito de lesar o Erário Estadual em razão da inexistência de saldo credor a transferir no montante equivalente ao somatório das Notas Fiscais de Transferências de Créditos.

Em complemento, os autuantes informaram que as transferências de créditos foram recebidas dos estabelecimentos da empresa FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A, CNPJ nº 15.107.410/0002-94 e CNPJ nº 15.107.410/0001-03, emitente esses documentos, que foram contabilizadas a título de ressarcimento nas GIAS-ST da autuada.

A Auditoria constatou também que os valores de diversas notas fiscais de transferências de créditos emitidas pela empresa cedente não eram compatíveis com os montantes reais existentes na escrita fiscal. afirmaram que os créditos transferidos não tinham respaldo ou lastro equivalente na escrita fiscal da emitente das notas fiscais, o que caracterizaria inidoneidade das mesmas, conforme artigos 31 a 44, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c o artigo 23 da Lei Complementar 87/96.

No relato descrito no Auto de Infração, a empresa FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A transferiu, no período fiscalizado, entre novembro de 2011 e junho de 2015, R\$ 16.622.212,00 para a empresa autuada, realizando estornos de crédito em sua escrita (EFD/DMA) da ordem de apenas R\$ 2.327.625,00, de forma que emitiu notas

fiscais de transferências incompatíveis com o volume real de crédito fiscal existente na sua escrita, cuja diferença foi lançada no Auto de Infração, totalizando o montante de R\$ 14.294.587,00, correspondendo a cerca de 86% do total transferido, acarretando recolhimento a menor do ICMS-ST para o Estado da Bahia. Caracterizada pelas autoridades fiscais, no auto de infração, fraude contra o erário baiano.

Os autuantes acrescentaram que a prática irregular objeto desta ação fiscal resultou também na lavratura de Autos de Infração contra a FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A, com imposição de penalidades (multas por transferência irregular de créditos fiscais), que foram recolhidas aos cofres públicos, segundo os autuantes, sem contestação. Citamos abaixo os processos mencionados pelas autoridades fiscais: A.I nº 206973.0001/20-0; A.I. nº 206973.0023/19-0; A.I. nº 206973.0002/20-7; A.I. nº 206973.0025/19-3.

Na peça de defesa, anexada entre as folhas 494 a 499 verso, o contribuinte autuado suscitou, em razões preliminares de mérito, a decadência dos créditos tributários lançados no Auto de Infração invocando a aplicação a este caso das disposições contidas no art. 150, § 4º do CTN, que estabelece prazo de cinco anos para a formalização do ato administrativo de lançamento do ICMS-ST, contados da ocorrência do respectivo fato gerador.

Afirmou, na sequência, nas suas considerações de mérito, que foram mencionadas no lançamento fiscal duas condutas distintas: a) fraude cometida por outra empresa (Fábrica de Biscoitos Tupy); e, b) conduta de utilizar créditos indevidos recebidos em transferências. Declarou não ter praticado nenhum tipo de fraude e que se limitou a utilizar créditos fiscais que posteriormente a fiscalização considerou insolventes, mas o ato não foi praticado pela empresa Moinhos de Trigo Indígena S/A. A conduta considerada infração deveria ter sido imputada à cedente dos créditos.

A defesa relatou ainda a existência de processo de consulta dirigido à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em 2011, antes de adquirir os créditos recebidos em transferência, com resposta em parecer de que a responsabilidade tributária pelo ICMS-ST porventura devido, em caso de inidoneidade das notas fiscais, seria de responsabilidade da empresa cedente. Reiterou a inexistência neste caso de fraude ou dolo.

Feito esse breve resumo dos principais fatos que compõem a presente lide fiscal, passaremos na sequência a proferir a nossa decisão, firmada nos seguintes termos.

#### DECADÊNCIA

As discussões em torno da decadência nos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição são matérias reservadas a disciplinamento por lei complementar federal. A LEI COMPLEMENTAR de tributos no Brasil é o CTN.

De acordo com essa norma geral o prazo decadencial referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se, por sua vez, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

O contribuinte arguiu decadência dos créditos lançados para todas as ocorrências lançadas no Auto de Infração, verificadas entre os meses novembro de 2011 e junho de 2015, considerando que a empresa foi notificada do lançamento de ofício em 14.07.2020, através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/07/2015 estariam fulminados pela decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em exame, para os fatos geradores ocorridos nos meses de novembro de 2011; janeiro, fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012; e, janeiro a dezembro dos exercícios de 2013 e de 2014, mesmo adotando-se a contagem do prazo decadencial mais extenso, previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece o marco inicial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, verifica-se de plano que aqueles créditos tributários estão extintos pela decadência, conforme detalhamento abaixo: novembro de 2011 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2016; meses do exercício de 2012 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2017; meses do

exercício de 2013 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2018; meses do exercício de 2014 – prazo máximo para o lançamento de ofício – 31/12/2019.

Para as ocorrências dos meses de janeiro a junho de 2015 faz-se necessário verificar se o recolhimento a menor do tributo, decorrente da apropriação dos créditos fiscais recebidos em transferência, derivou de ato praticado com dolo ou fraude imputável ao autuado, conforme foi expressamente consignado pelas autoridades fiscais no Auto de Infração. Configurado o dolo ou fraude aplica-se o regramento estabelecido no art. 173, I do CTN. Caso contrário a contagem do prazo decadencial segue a normativa fixada no art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária.

Em princípio, considerando o disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/1966), a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Todavia não se pode afirmar que o dispositivo em exame estabeleça que em nosso ordenamento jurídico as infrações tributárias sejam totalmente de natureza objetiva, ou seja, que basta haver uma relação causalidade entre ação e resultado para que se firme a responsabilidade do contribuinte.

O artigo 136 do CTN, de forma expressa, diz não ser necessária a presença do dolo para que a infração tributária se configure. Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho: “A infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer ou não fazer previstos na legislação (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed. Rio de Janeiro, 2004, p.754).

No entanto, o próprio art. 136 do CTN ressalva que a lei pode exigir a intenção do agente como elemento essencial para a configuração do ilícito, o que é de resto imperativo quando da apreciação das sanções mais pesadas, em função de ilícitos graves, exatamente como ocorre no caso em exame, em que a conduta do contribuinte foi apenada com a multa fiscal de 100%, com enquadramento no art. 42, inc. IV, alínea “j” da Lei estadual nº 7.014/96, que apresenta a seguinte redação:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:

(...)

j) quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei.

O elemento subjetivo também se apresenta imprescindível para se estabelecer o marco inicial da decadência, conforme já frisamos linhas acima.

Portanto, a avaliação do elemento subjetivo é essencial na solução dessa lide fiscal, visto que é o próprio ato de lançamento, no seu descriptivo, que atraiu essa análise, tomando como premissa que o contribuinte autuado praticou atos fraudulentos em ação conjunta com a empresa cedente dos créditos.

Fraude, nos termos do art. 72 da Lei Federal nº 4.502/1964, dispositivo legal citado pelos autuantes na peça informativa, é: “... toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

No descriptivo do Auto de Infração há três qualificativos a revelar que as autoridades fiscais entenderam que o contribuinte buscou produzir um resultado dirigido a prejudicar os interesses do erário baiano, adicionando elementos subjetivos para a caracterização da infração : a) receber em transferência irregular créditos de ICMS que sabia não terem suporte na escrita fiscal da cedente; b) usar de documentação fiscal inidônea que acobertava esses créditos visando redução do imposto a ser recolhido; c) promover a redução ICMS-ST devido ao Estado da Bahia, com a intenção de se beneficiar dessa redução e, em decorrência, lesar o fisco.

A intenção de lesar relacionada à fraude tributária não se presume, mas deve estar sobejamente provada. Exatamente por essa razão é que a esta Relatoria, com a devida aprovação do colegiado de julgamento desta 5ª Junta, converteu o PAF em diligência aos autuantes objetivando trazer a este PAF elementos adicionais a comprovar o liame de propósitos comuns entre as condutas do cedente e do cessionário dos créditos fiscais objeto das glosas processadas neste lançamento de ofício. Até porque, as operações autuadas estavam submetidas ao regime de substituição tributária, envolvendo as remessas de farinha de trigo e de mistura de farinha de trigo para o estabelecimento da empresa cedente dos créditos.

A substituição tributária, a nosso ver, é a criação, através de lei, de uma responsabilidade por fatos geradores que serão realizados por outro contribuinte (o substituído). O substituto responde por dívida relacionada a operações que serão realizadas por terceiros. Nessas circunstâncias a conduta em desconformidade com a lei praticada pelo substituído não pode ser transferido ao substituto, salvo a hipótese de ambos agirem de comum acordo, ou seja, através de conluio visando lesar o fisco.

Portanto, na situação descrita nestes autos, deverá estar presente e plenamente demonstrado o dolo, que constitui o elemento subjetivo inafastável para se atribuir a responsabilidade por eventuais fraudes. No caso concreto, segundo o descriptivo do Auto de Infração, as fraudes teriam sido praticadas pelo contribuinte substituído em coautoria com o substituto tributário.

Porém a responsabilidade pelas infrações quanto ao aspecto subjetivo, é sempre pessoal do agente que praticou o ato em desconformidade com a lei, conforme disposto no art. 137 do CTN, até porque somente a pessoa física tem capacidade psíquica de delinquir, por ação ou omissão. É exatamente por essa razão que o CTN elencou no seu art. 135 o rol de agentes que respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Neste rol estão elencados, por exemplo, os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídicas de direito privado.

Em relação à pessoa jurídica há que se analisar a questão sob a outra ótica, verificando se no caso concreto a empresa incorreu em descumprimento dos seus deveres tributários de dar, fazer ou não fazer, previstos na legislação de regência do imposto, tendo primazia o aspecto objetivo. O aspecto subjetivo, vinculado à conduta das pessoas que gerem a pessoa jurídica, aqui seria secundário e utilizado tão somente para estabelecer a fixação da penalidade pelo descumprimento da lei tributária e o marco inicial dos prazos de decadência.

Quanto ao aspecto objetivo, a nosso ver, não se pode atribuir a responsabilidade por infração tributária à pessoa jurídica Moinho de Trigo Indígena S/A - MOTRISA, considerando que a própria Administração Tributária do Estado da Bahia tomou duas decisões: a) Editou normas, inseridas no Regulamento do ICMS de 1997 e 2012, afastando a necessidade de prévio exame pelo fisco baiano das notas fiscais de transferência dos créditos fiscais apurados e cedidos pela empresa Fábrica de Biscoito Tupy S/A, deslocando o exame da pertinência e correspondência dos valores transferidos para uma etapa posterior de fiscalização junto ao contribuinte cedente dos créditos; b) Em processo de consulta formulada pela empresa autuada no ano 2011, muito antes da realização das operações objeto da presente autuação, foi declarado expressamente pela Administração Tributária do Estado da Bahia que a responsabilidade pela veracidade e origem dos créditos transferidos cabia às indústrias cedentes, não se podendo atribuir aos moinhos signatários do Protocolo ICMS 46/00 qualquer responsabilidade quanto a eventuais prejuízos causados ao Estado em vistas de eventuais divergências que viessem a ser comprovadas nas respectivas operações de transferências de créditos.

Vejamos então o inteiro teor das normas do RICMS da Bahia, retro citadas:

**DISPOSIÇÃO ANTERIOR DO RICMS/97 (DEC.6.284/97) ACERCA DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES COM FARINHA DE TRIGO, VIGENTE ATÉ 31/03/2012:**

*Art. 506-E. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em Regime Especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de Estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de Estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

*§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:*

*(...)*

*III - transferir para os moinhos fornecedores de farinha de trigo, domiciliados neste estado e nas demais unidades federadas signatárias do Protocolo 46/00, sem necessidade de autorização fiscal, para abater do imposto referente à substituição tributária.*

**DISPOSIÇÃO DO RICMS (DEC. 13.780/2012) ACERCA DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES COM FARINHA DE TRIGO, VIGENTE ATÉ 31/12/2019:**

*Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

*§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:*

*(...)*

*Redação originária, efeitos até 31/12/19:*

*“III - transferir para os moinhos fornecedores de farinha de trigo, domiciliados neste estado e nas demais unidades federadas signatárias do Protocolo 46/00, sem necessidade de autorização fiscal, para abater do imposto referente à substituição tributária.” Somente a partir de 01/01/2020, com a nova redação dada o art. 377, § 1º do RICMS-Ba/12, é que se passou a exigir a prévia autorização do Inspetor Fazendário para a*

*fruição e dedução dos créditos fiscais recebidos em transferência, o que pressupõe que esses créditos passaram a ser previamente auditados.*

*Na sistemática anterior, em que não havia a necessidade de autorização do fisco baiano, esses créditos não eram previamente auditados, mas a possibilidade de auditagem esteve sempre presente, sendo, por conseguinte, atribuição e prerrogativa exclusiva da Administração Tributária, que expressamente declarou que a verificação da pertinência e do montante real dos valores seriam verificados junto aos estabelecimentos cedentes.*

*Não dispondo o contribuinte substituto de poder fiscalizatório junto ao contribuinte substituído, há que se entender aqui que qualquer ação de sua parte no sentido de não validar os créditos recebidos em transferência seria medida a exorbitar da sua competência e em total afronta aos comandos na legislação do Estado da Bahia.*

*Nem mesmo em relação ao conteúdo das notas fiscais que estão apensadas ao processo e o volume de créditos transferidos poderia o estabelecimento autuado fazer qualquer inferência de fraude. Nas referidas notas não há qualquer evidência de que a mesma tenha alguma participação nas respectivas emissões ou em qualquer outro documento gerado pela cedente dos créditos.*

*A Auditoria não demonstrou, a nosso ver, de forma inequívoca e com provas cabais, a participação da empresa autuada na apuração e posterior transferência dos créditos excedentes de ICMS acobertados pelas notas fiscais emitidas pela empresa Fábrica Biscoitos Tupy S/A.*

*Por sua vez, a solução adotada no processo de consulta (PAF nº 31719120114), cujo parecer final se encontra reproduzido à fl. 502 dos autos, efetivamente não representa um salvo conduto para a prática de infrações e crimes tributários, conforme abordado pelos autuantes no seu informativo fiscal. Porém, a referida decisão administrativa, proferida em sede de processo formal de consulta, não pode ser desconsiderada, especialmente sob o ponto de vista da responsabilidade objetiva, visto que a lei baiana, de forma expressa, estabeleceu no § 5º, do art. 158 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado), os seguintes comandos normativos:*

*Art. 158. Nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente, a respeito da matéria consultada, desde a data de entrada da petição até o décimo dia após a ciência da decisão final da consulta. (...)*

*§ 5º A observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo considerado não devido no período (grifos nossos).*

*O próprio CTN, no art. 161, § 2º, atribui relevância à consulta, como importante instituto no relacionamento entre o fisco e o contribuinte. Ao responder à consulta a Administração Tributária declara o entendimento oficial da questão proposta, elucidando a dúvida e dando certeza ao Direito aplicável à situação específica, sendo um significativo instrumento para que se estabeleça a segurança jurídica.*

*No caso específico, para melhor entendimento da questão, transcreveremos na íntegra os questionamentos formulados pelo contribuinte e a resposta proferida pela Administração baiana, cujo inteiro teor foi extraído da pág. 502 dos autos:*

**EMENTA: ICMS. Transferência de Créditos Fiscais prevista no art. 506-E, § 1º, inciso III, do RICMS-Ba. As indústrias arcarão com a total responsabilidade quanto à veracidade dos créditos, quando forem posteriormente fiscalizadas, não cabendo nenhuma responsabilidade solidária aos moinhos signatários do Protocolo 46/00.**

**Parecer Final:**

*O contribuinte de ICMS deste Estado devidamente qualificado nos autos, inscrito no CADICMS na condição de substituto, exercendo atividade econômica principal de moagem de trigo e fabricação de derivados, formula consulta Administrativa, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no tocante à transferência de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00. Nesse contexto apresenta a seguinte dúvida – Na hipótese de o crédito do qual as fábricas de biscoito se declararam detentoras venha a ser glosado pela fiscalização da SEFAZ-Ba, a quem compete a responsabilidade de resarcir o prejuízo causado ao Estado, seja pelo recolhimento a menor ou pelo não recolhimento do repasse devido pelos moinhos de trigo? RESPOSTA: A princípio destacamos que, antecipadamente, a Consulente enviou e-mail para o Diretor Substituto da Diretoria de Planejamento de Fiscalização – DPF, solicitando orientação quanto a procedimentos relativos à transferência de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, prevista no art. 506-E, § 1º, inc. III, do RICMS-Ba, no que tange à responsabilidade pelo valor do crédito e sua legitimidade, no que foi respondido pela autoridade competente. Entretanto, para dar uma maior formalidade à orientação da DPF, a Consulente protocolou o presente processo, no qual respondemos com base no entendimento manifestado por aquela repartição fiscal. No que tange às transferências de créditos para os moinhos signatários do Protocolo 46/00, é de responsabilidade total das indústrias quando forem posteriormente fiscalizadas quanto à veracidade e origem dos referidos créditos, não cabendo aos moinhos signatários do protocolo, nenhuma responsabilidade solidária sobre qualquer prejuízo causado ao Estado em*

vista de divergências hipoteticamente comprovadas nas respectivas operações de transferência de créditos. Respondido o questionamento apresentado, ressaltamos que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Dec. nº 7.629/99).

O parecer final foi ratificado pela Gerência de Consultas Tributárias e pela Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, respectivamente, em 25/11/2011 e 28/11/2011.

Assim, considerando as peculiaridades inerentes ao regime de substituição tributária das operações com farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, regido na Bahia por normas específicas, contidas no Protocolo ICMS 46/00 e no RICMS, resta claro que Administração Tributária baiana optou em concentrar a responsabilidade, no que se refere à veracidade e origem dos créditos de ICMS transferidos para os moinhos localizados neste e em outros Estados, exclusivamente nos estabelecimentos industriais fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas, na condição de cedentes dos valores que se destinavam à apuração do ICMS-ST.

Cabe ainda destacar que o legislador baiano sequer estabeleceu na Lei nº 7.014/96, nas disposições contidas no art. 6º da referida norma, regra específica de solidariedade tributária atribuindo responsabilidade pelo recolhimento do imposto indevidamente reduzido ou não recolhido aos cessionários de créditos de ICMS. A atribuição de responsabilidade por emissão de documentos falsos ou inidôneos, é invertida, e alcança aquele contribuinte que deu causa à fraude ou à inidoneidade. A responsabilidade pela fraude, portanto, é de quem lhe deu causa, salvo se demonstrada de forma inequívoca, robusta e sólida a participação de terceiros na produção do resultado em prejuízo da Fazenda Pública.

Sobre a questão em exame cabe destacar que o Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida em Recurso Especial Representativo de Controvérsia (REsp nº 1.148.444-MG), firmou entendimento no sentido da legitimidade do direito dos contribuintes de se creditarem do ICMS mesmo que posteriormente as notas fiscais sejam declaradas inidôneas, desde que comprovada a boa fé do adquirente. Abaixo transcrevemos a ementa da referida decisão:

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS**

Isto posto não vislumbramos neste PAF, em relação aos créditos cedidos, a possibilidade jurídica de transferência da responsabilidade tributária e de responsabilidade pela respectiva infração, à empresa Moinho de Trigo Indígena S/A – MOTRISA, ora autuado, seja sob o enfoque subjetivo ou mesmo objetivo, considerando:

- a) as disposições contidas nos arts. 136 e 137 do CTN;
- b) os atos normativos gerais e inseridos no RICMS/Ba, vigentes à época dos fatos apurados na ação fiscal:
  - art. 506-E, § 1º, inciso III, do RICMS-Ba, Dec. 6.284/1997 – incidente quanto da formulação da consulta tributária pelo autuado;
  - art. 377, § 1º, III, do RICMS-Ba, Dec. 13.780/2012 – incidente nos exercícios fiscais objeto do lançamento de ofício (2015 a 2018);
- c) A resposta da Administração Tributária baiana ao processo de consulta formalizado pelo sujeito passivo, registrado sob o nº 31719120114.

No caso concreto, as ações fiscais de cobrança do ICMS-ST que foram indevidamente reduzidos através da transferência de créditos de ICMS em valor superior ao existente na escrita fiscal, deveriam ter sido direcionadas para os estabelecimentos da empresa Fábrica Biscoitos Tupy S/A, localizados neste Estado, cedentes dos créditos objeto da presente autuação.

Frente ao contexto acima apresentado é de se concluir que os créditos tributários relacionados aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração, inclusive aqueles verificados entre os meses de janeiro a junho de 2015, se encontram fulminados pela decadência, aplicando-se o regramento estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, para todas as ocorrências, visto que:

- I) Não se verificou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação imputável ao contribuinte autuado;
- II) Houve recolhimento do tributo aos cofres públicos ainda que em valor inferior ao pretendido pelas autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento;
- III) Os fatos geradores do Auto de Infração, lavrado em 30/06/2020, são relativos aos meses de novembro de 2011 a junho de 2015. Porém o lançamento só se efetivou com a notificação do contribuinte, ocorrida em

14/07/2020, através do DTE, após o transcurso de 5 (cinco) anos. Adota-se aqui o entendimento consolidado neste CONSEF, através da Súmula nº 12, que apresenta o seguinte verbete: “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.

Frente às razões retro expostas nosso voto é pela TOTAL IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0107-05/22-VD.

Conforme o documento de fls. 613/614, sob a relatoria do i. conselheiro Ildemar José Landin, na pauta de julgamento de 05/12/2022 o PAF foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, para que se esclarecesse o seguinte:

- Se os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2011 e dezembro de 2014 estariam alcançados pela decadência, ainda que aplicada a norma mais favorável ao Fisco, do art. 173, I do CTN (a notificação da lavratura ocorreu no dia 14/07/2020).
- Se os fatos geradores verificados entre janeiro e junho de 2015, “notoriamente passíveis de alcance pelo art. 173, I do CTN”, obedecem aos critérios da própria PGE/PROFIS para a sua aplicação.
- No caso de haver resposta a qualquer um dos quesitos anteriores que possibilite a manutenção total ou parcial do lançamento, se o fato de ter havido cobrança de multa (paga) sobre a empresa emitente das notas fiscais, embora sem lançamento da glosa do crédito, tem implicância quanto à possibilidade de se cobrar imposto e multa do destinatário, ora recorrido, uma vez que os fatos geradores são os mesmos.

No Parecer de fls. 628 a 624, a PGE/PROFIS assinala ter restado evidenciado nos fatos colhidos nos fólios processuais que a conduta perpetrada por Fábrica de Biscoitos Tupy Ltda. configurou fraude, quiçá a consumação do tipo penal da falsidade ideológica, descrito no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Quanto à participação do recorrido a título de concurso de pessoas, em que pesem a Teoria da Cegueira Deliberada ou da Instrução do Avestruz e a forte dúvida que permanece quanto ao completo desconhecimento da fraude por parte do autuado, tem como essencial que a INFIP se manifeste nos autos para melhor se posicionar.

Às fls. 626 a 651, a INFIP destaca que o ora recorrido, ao se creditar de valores que excediam aos tidos como lícitos, cometeu o crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, IV da Lei nº 8.137/90.

Não procede a alegação de que antes de realizar as operações de aquisição de créditos fiscais formulou consulta – sob o nº 317191/2011-4 -, que foi respondida no sentido da ausência de responsabilidade do consultante pelo eventual imposto devido na glosa dos créditos adquiridos, cujo ônus seria exclusivamente da indústria cedente. Tal posicionamento não alcança os valores da autuação, visto que o questionamento realizado na consulta foi em relação aos créditos que as fábricas se declaravam detentoras e o que está sendo exigido é exatamente o que excede esta declaração.

Em novo Parecer, de fls. 653/654, assim como o primeiro, da lavra do i. procurador José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS registra o entendimento de que a análise da decadência deve ser feita como um todo, e não por períodos, conforme a solicitação formulada na diligência.

O conluio do sujeito passivo no crime contra a ordem tributária desloca toda perspectiva do lançamento para o quanto disposto na exceção prevista na parte final do art. 150, § 4º do CTN, alterando, desta forma, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o momento em que o Fisco constitui o fato jurídico infracional. A notificação do contribuinte do início da ação fiscal (fl. 15; 12/05/2020) se converte neste ato jurídico, suficiente para constituir o dolo, fraude ou simulação.

Por isso, esse dia, no caso em apreço, representa a data em que “*o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Relativamente ao terceiro questionamento, tem-se evidenciada a participação do sujeito passivo na fraude, aplicando-se, desta forma, uma extensão da adequação típica decorrente do concurso de pessoas. A persecução do imposto devido somente se faz viável quando comprovado que o destinatário não efetuou a glosa dos créditos, tendo-se em vista que, mesmo pagos pelo emitente dos documentos, continuarão repercutindo economicamente na conta corrente fiscal do destinatário.

Em seguida, o processo retornou para apreciação e foi pautado para a sessão de julgamento do dia 14/10/2024. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Pedro Henrique Pedrosa Nogueira - OAB/AL 6.406.

## VOTO

No que se refere ao tema da decadência, adoto o mesmo posicionamento da PGE/PROFIS, pois entendo que o comprovado conluio do sujeito passivo no crime contra a ordem tributária desloca toda perspectiva do lançamento para o quanto disposto na exceção prevista na parte final do art. 150, § 4º do CTN, alterando, desta forma, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o momento em que o Fisco constitui o fato jurídico infracional. A notificação do contribuinte do início da ação fiscal (fl. 15; 12/05/2020) se converte em ato jurídico suficiente para constituir o dolo, fraude ou simulação.

Afastada a prejudicial de decadência.

No mérito, acolho o quanto disposto na manifestação da INFIP, pois, com efeito, não procede a alegação de que antes de realizar as operações de aquisição de créditos fiscais o recorrido formulou consulta – sob o nº 317191/2011-4 -, que foi respondida no sentido da ausência de responsabilidade do consultante pelo eventual imposto devido na glosa dos créditos adquiridos, cujo ônus seria exclusivamente da indústria cedente. Tal posicionamento não alcança os valores da autuação, visto que o questionamento realizado na consulta foi em relação aos créditos que as fábricas se declaravam detentoras e o que está sendo exigido é exatamente o que excede esta declaração.

Cuidam os presentes autos de utilização indevida de crédito fiscal, referente a documentos falsos ou inidôneos.

O sujeito passivo, localizado no Estado de Sergipe, Município de Aracaju, efetuou recolhimento a menor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações em suas operações de vendas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária – ICMS-ST destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia, no período de novembro/2011 a junho/2015, conforme os demonstrativos I, II, III e IV, anexados ao Auto de Infração.

Tal pagamento a menor do ICMS-ST se deu em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal objeto de transferência irregular, efetuada por meio de documentação fiscal inidônea que, embora revestida das formalidades legais, foram emitidas com o intuito de lesar o Erário.

Não havia saldo credor a transferir no montante equivalente ao somatório das notas fiscais de transferência de crédito.

A situação restou evidenciada por intermédio da circularização realizada pela Fiscalização, entre as citadas notas fiscais e os respectivos créditos contidos nos Registros de Apuração de cada mês de referência na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA) do estabelecimento de origem.

O demonstrativo I reproduz o movimento mensal das operações do recorrido com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, remetidas ao Estado da Bahia no período fiscalizado,

indicando-se na coluna “c” o montante de créditos utilizados por ele, deduzido do valor de ICMS-ST a recolher em cada mês, contabilizados pelo contribuinte no campo “Ressarcimentos” das GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária).

O demonstrativo II apresenta o detalhamento dos créditos utilizados mês a mês pela autuada, dentre os quais se destacam, pelo grande volume, aqueles oriundos da empresa FABRICA DE BISCOITOS TUPY S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03, com indicação das respectivas notas fiscais de transferência de créditos emitidas por esta empresa.

O demonstrativo III comprova o resultado da circularização realizada pela auditoria entre as notas fiscais de transferência de crédito recebidas da empresa BISCOITOS TUPY S/A - CNPJ 15.107.410/0001-03, contabilizadas como ressarcimentos nas GIA-ST da autuada, e o real valor dos referidos créditos existentes e lançados na origem, conforme os estornos de crédito contidos nos Registros de Apuração do ICMS (Escrituração Fiscal Digital - EFD) e DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) da empresa emitente.

A Fiscalização constatou que os valores de diversas notas fiscais de transferência de crédito emitidas pela empresa TUPY S/A não são compatíveis com o real montante de créditos contabilizados como transferidos na sua apuração mensal, conforme indicados na apuração do ICMS na EFD e DMA, não havendo, portanto, respaldo ou lastro equivalente para tais notas fiscais.

No citado demonstrativo III observa-se que a empresa TUPY S/A transferiu, no período fiscalizado, novembro/2011 a junho/2015, R\$ 16.622.212,00 para a recorrida, tendo realizado estornos de crédito na sua apuração mensal (EFD/DMA) da ordem de apenas R\$ 2.327.625,00.

Assim, emitiu notas de transferência de crédito incompatíveis com o volume real na sua escrituração, cuja diferença representa o valor de R\$ 14.294.587,00, conforme o demonstrativo IV, anexado.

Os documentos emitidos pela empresa TUPY S/A, utilizados pela autuada, seguiram um padrão de repetição dos mesmos valores, dentro de cada mês de apuração, o que se verificou ao longo dos exercícios de 2011 a 2015, conforme demonstrativos III e IV em anexo.

O demonstrativo IV apresenta os valores devidos pelo recorrido, referentes a cada período de apuração das GIA-ST, correspondentes aos recolhimentos a menor do ICMS-ST nas saídas para o Estado da Bahia, decorrentes da utilização irregular dos créditos fiscais indevidos, feita com base nos documentos fiscais inidôneos, conforme identificados no demonstrativo III, sendo, portanto, exigidos nesta autuação os valores recolhidos a menor, além dos demais acréscimos determinados pela legislação vigente.

Como exemplo de glosa de créditos indevidos citamos o mês de referência 09/2012, para o qual o demonstrativo I indica que a autuada contabilizou na respectiva GIA-ST o valor de ICMS-ST retido na ordem de R\$ 1.167.223,32, tendo havido ressarcimentos no total de R\$ 511.290,00. No demonstrativo II verifica-se que do total de R\$ 511.290,00 de ressarcimentos, R\$ 181.260,00 foram oriundos de notas fiscais de transferências de créditos emitidas pela Fábrica de Biscoitos Tupy S/A, CNPJ 15.107.410/0001-03, correspondentes às Notas Fiscais nºs 19.082, 19.083, 19.084, 19.085, 19.339 e 19.340.

Todavia, a circularização destas notas fiscais com o registro de apuração na EFD da empresa emitente mostrou que somente o valor parcial de R\$ 30.210,00 guarda correspondência com os estornos de créditos lançados pela empresa Tupy S/A no período, conforme o demonstrativo III.

A diferença foi objeto de glosa pelo Fisco no mês de referência 09/2012, na ordem de R\$ 151.050,00 (demonstrativo IV), pelo fato desta empresa ter registrado indevidamente tais créditos como ressarcimentos nas suas GIA-ST.

Em face do exposto, voto pelo total PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

**VOTO DIVERGENTE**

Com o devido respeito, embora concorde com o voto ilustre Conselheiro Relator quanto à conclusão, mas discordo quanto à fundamentação no que diz respeito à infração 04, especialmente em relação à modulação dos efeitos da ADC 49.

Originalmente, a decisão do STF recebeu a seguinte ementa, com nossos destaques:

**DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.**

*1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.*

*2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.*

*3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.*

*4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996. (ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, DJe 03/05/2021)*

Conforme trecho destacado, o processamento da ADC foi acolhido pela percepção de que a norma impugnada contrariava o entendimento do Judiciário, causando insegurança jurídica. A análise quanto ao mérito em si, por sua vez, apontou uma reafirmação da jurisprudência já pacificada em sede de repercussão geral, inclusive, conforme se depreende da conclusão do voto do Min. Edson Fachin:

*“[...] Dessa forma, interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardião da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais.*

*Ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. Ao elaborar os dispositivos aqui discutidos houve, portanto, excesso por parte do legislador.*

*Ademais, tem-se ainda, que recentemente, o Tribunal Pleno ratificou a sua jurisprudência no ARE n. 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli (Presidente), firmando a seguinte tese de repercussão geral para o Tema 1099: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”*

*É necessário, pois, que os tribunais brasileiros decidam em conformidade ao entendimento desta Suprema Corte, a fim de que reconheçam a força vinculante da Constituição e observem a sistemáticas de precedentes vinculantes em matéria tributária; consectária dos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da confiabilidade.*

*Ante o exposto, julgo improcedente o pedido da presente ação, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.*

*É como voto.” (grifamos)*

Entretanto, a decisão proferida acabou apresentando repercussões, para além da mera proclamação da inconstitucionalidade dos dispositivos legais mencionados, considerando as seguintes hipóteses extraídas da declaração de inconstitucionalidade das transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte:

- (I) Não há operação de circulação de mercadorias em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, logo, não incide o ICMS;

- (II) Eventuais impostos recolhidos em operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte são indevidos, cabendo, portanto, a repetição do indébito;
- (III) A não incidência do ICMS em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não impõe o estorno dos créditos fiscais, porque não corresponde à não-incidência prevista no inciso II, do § 2º, do art. 155 da CF/88, tampouco impede a transferência destes créditos fiscais.

Neste contexto foram opostos embargos de declaração visando a modulação dos efeitos da decisão, com base no art. 27 da Lei nº 9.868/99:

*Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.*

Ocorre que, ao se analisar a decisão que sobreveio, entendo que a conclusão adequada difere um pouco do que consta do Parecer PGE/PROFIS transscrito pelo legislador, especialmente quanto à suposta procedência de lançamentos tributários efetivados posteriormente à publicação da ata de julgamento.

É verdade que a ementa do acórdão pode suscitar dúvidas, especialmente no ponto abaixo destacado:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS . MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.**

1. *Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido.*

2. *O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, § 2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte.*

3. *Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o exercício financeiro de 2024 ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.*

4. *Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. (ADC 49 ED, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2023, DJe 14/08/2023)*

Mas, a meu ver, a análise dos votos e debates realizados são suficientes para contextualizar devidamente as ressalvas.

O voto do Min. Edson Fachin, por exemplo, expõe a preocupação com um possível cenário de macrolitigância fiscal que poderia derivar da decisão, considerando a possibilidade de questionamento de diversas operações realizadas no quinquênio anterior, conforme se extrai dos trechos abaixo:

*“[...] Por fim, quanto ao pedido da modulação dos efeitos temporais da decisão considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei n.9.868/1999) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando-se as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.*

*Ademais, tem-se ainda que considerar, conforme destacado pela própria unidade federativa embargante, o*

*“risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a prolação da decisão embargada”; o que ensejaria um indesejável cenário de macrolitigância fiscal.*

*A gravidade das consequências desse cenário evidenciam excepcional interesse social de pacificação pelo Poder Judiciário das relações jurídicas tributárias, que ensejam a excepcional aplicação do instituto da modulação dos efeitos temporais da decisão para que os estados da federação empreendam esforços perante o Congresso Nacional e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para melhor conformação do esquadro legal do ICMS.*

...  
*No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. [...]”*

Por sua vez, o Min. Roberto Barroso, além de reforçar que a decisão pela inconstitucionalidade apenas ratifica entendimento consolidada, expõe a necessidade de se ponderar sobre uma inconstitucionalidade por omissão decorrente da própria decisão de inconstitucionalidade, no que diz respeito ao vácuo normativo que surgirá acerca das transferências de créditos fiscais em operações sem incidência do imposto, conforme destaco abaixo:

*[...] 9. No caso em comento, este Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça reconhecem, de longa data, a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Não por outra razão, o STJ editou a Súmula nº 166, segundo a qual “[n]ão constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Essa conclusão também foi endossada no julgamento do REsp 1.125.133 (representativo de controvérsia, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 25.08.2010). Esta Suprema Corte de igual modo, enfrentou em inúmeras oportunidades idêntica controvérsia, tendo ratificado o seu entendimento sobre o assunto por ocasião do ARE 1.255.885 (Rel. Min. Luiz Fux, j. em 14.08.2020).*

*10. Tais elementos demonstram, de maneira inequívoca, que a decisão de mérito desta ação declaratória de constitucionalidade em nada inova na jurisprudência de ambos os Tribunais Superiores. Ratifica-se um entendimento já consolidado por ambas as Cortes. Nessas circunstâncias, a modulação dos efeitos da decisão só pode se dar em caráter excepcional, exigindo um forte ônus argumentativo.*

*11. De acordo com a Governadora do Estado do Rio Grande do Norte e os amici curiae que representam interesses dos contribuintes, os Estados, em manifesta contrariedade com o entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, mantiveram a cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Diante disso, muitos contribuintes efetuaram o pagamento, sobretudo para possibilitar a transferência de créditos entre seus estabelecimentos, sem o risco de virem a ser anulados os relativos às operações anteriores, com base no art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988. Outros contribuintes, diversamente, iniciaram demandas administrativas e judiciais, pretendendo afastar a referida cobrança. Esse cenário se protraiu no tempo e atingiu um estágio em que os Estados e alguns contribuintes buscam a modulação dos efeitos da decisão de mérito, com a atribuição de eficácia prospectiva. Procura-se, desse modo, conferir prazo aos Estados para adaptar a legislação ao entendimento consolidado nesta ação, sem prejuízo das deliberações no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), especialmente para viabilizar a aludida transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular.*

*12. Além disso, o abalo à segurança jurídica e o excepcional interesse social, que justificariam a modulação, estariam evidenciados pelo seguinte: (a) haveria uma “profunda modificação da sistemática de apuração do ICMS”, de modo a elevar a carga tributária devida pelos contribuintes – o que é incompatível com o princípio da não surpresa e da anterioridade tributária – e a reduzir a arrecadação de alguns Estados; (b) os Estados concederam inúmeros benefícios fiscais relativos às saídas para estabelecimentos de mesmo titular; e (c) os Estados precisam “discutir e uniformizar [a] interpretação, para fins de aplicação da legislação pertinente a outros fundamentos [...]”: a anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores [...]; a eventual possibilidade de apropriação do crédito da origem pelo destino e os casos de deferimento do imposto nas operações internas anteriores às transferências interestaduais”. A não modulação, na visão da embargante, implicaria a natureza indevida dos pagamentos, o cabimento da repetição do indébito tributário e o estorno dos créditos respectivos.*

*13. De fato, a manutenção da vigência das normas estaduais que autorizam a cobrança do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e a realização de pagamentos pelos sujeitos passivos com a apuração e o aproveitamento de créditos configura um contexto em que me parece razoável que se mantenham intactas algumas situações já constituídas até aqui.*

...  
15. Frente a tais argumentos, acompanho o entendimento do Min. Edson Fachin para atribuir eficácia pro futuro à decisão de mérito, a contar do início do exercício financeiro de 2024, dado que o julgamento no presente plenário virtual adentrou o exercício financeiro de 2023. Note-se que esse marco temporal visa a conferir prazo para que os Estados regulamente a transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular, em atenção à não cumulatividade que rege o ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF/1988, tal como ocorria na sistemática anterior.

16. Isso porque este Supremo Tribunal Federal reconheceu a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, em razão de inexistir competência tributária para a instituição da referida hipótese de incidência. Trata-se de situação diversa da não incidência contemplada no art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988. Por assim dizer, deve-se afastar a interpretação de que, com base na decisão de mérito em análise, os Estados estariam autorizados a anular os créditos tributários relativos às operações anteriores. Isto é, repita-se, nesse caso, o art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988, é inaplicável. Essa circunstância, em princípio, permite que um estabelecimento acumule créditos, enquanto outro estabelecimento concentre débitos. Para o respeito à não cumulatividade do ICMS, portanto, é imperioso que se faculte aos sujeitos passivos a transferência de créditos entre os estabelecimentos de mesmo titular, de maneira a manter a não cumulatividade ao longo da cadeia econômica do bem.

17. Observe-se que há uma situação bastante peculiar no caso em questão. Não restam dúvidas sobre a **inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular**. Ao mesmo tempo, essa declaração de inconstitucionalidade em si gera um vácuo normativo, já que inexistem normas que disponham sobre a transferência de créditos entre tais estabelecimentos, tal como ocorria na sistemática anterior. Esse fato gera uma nova inconstitucionalidade, em decorrência da violação à não cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não restaura o estado de constitucionalidade. Não por outra razão muitos contribuintes requerem nesta ação, inclusive, a possibilidade de continuar recolhendo o ICMS sobre tais operações, de modo a transferirem os créditos respectivos.

18. É essencial, com efeito, que este Supremo Tribunal Federal, além de conferir prazo para que os Estados adaptem a legislação para permitir a transferência dos créditos, reconheça que, uma vez exaurido esse marco temporal sem que os Estados disponham sobre o assunto, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos, tal como a sistemática anterior permitia.

19. Proponho, ainda, que este Tribunal consigne de forma expressa que devem ser ressalvados da modulação de efeitos os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. A modulação tal como proposta, por um lado, evita o comprometimento das finanças dos Estados, que já vivenciam uma grave crise fiscal e econômica. Por outro lado, a ressalva atende ao princípio da segurança jurídica, conservando situações já consolidadas no tempo e assegura certo equilíbrio na relação entre o Fisco e o contribuinte, pondo obstáculos às pretensões de ambos os lados. [...]"

Frente a estes posicionamentos, penso que não há dúvidas de que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade apenas se aplica a uma parcela da sua repercussão no ordenamento jurídico, que diz respeito (I) à possibilidade de novos pedidos de repetição pelos contribuintes, administrativos ou judiciais e (II) à possibilidade de transferência dos créditos fiscais em operações sem incidência do tributo.

**Em outras palavras, a modulação não alterou os efeitos da decisão quanto à declaração da inconstitucionalidade propriamente dita, que representa, aliás, a reiteração de uma jurisprudência já consolidada em desfavor da incidência do ICMS sobre operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.** Este entendimento, portanto, já estava consolidado na Súmula nº 166 do STJ e no Tema 1099 da Repercussão Geral do STF.

Consequentemente, com o devido respeito, afirmar que são procedentes lançamentos efetivados após a publicação da ata do julgamento, como constou do Parecer da PGE/PROFIS, segundo o voto do Cons. Relator, é afrontar precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores (art. 927, III e IV do CPC), levando-se em conta apenas os enunciados de súmula (Súmula nº 166/STJ) e os acórdãos de repercussão geral (Tema 1099/STF).

É neste sentido, inclusive, o voto proferido pelo Min. Nunes Marques, na análise da modulação da ADC 49, apontando que **a modulação os efeitos das decisões não se prestam a permitir uma espécie inconstitucionalidade útil que autoriza a cobrança com fundamento em norma já considerada inconstitucional**, conforme se depreende do trecho abaixo transcrito, com os

destaques originais:

**“[...] 2. Da modulação dos efeitos**

*A embargante alega que a não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte implicaria oneração da carga tributária, na medida em que haveria estorno dos créditos anteriores.*

*Todavia, tal como fizeram ver os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli em seus votos, não há falar em anulação do crédito relativo às operações anteriores nessa situação. A transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a rigor, não é operação mercantil; conforme observaram o Relator e o ministro Toffoli, trata-se de “simples movimentação física da mercadoria, como transferir uma mercadoria de uma prateleira para outra”.*

*Quando o art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal prevê a anulação do crédito relativo às operações anteriores, em função de operação realizada sem incidência de ICMS, deve-se entender que essa invalidação ocorre quando se der operação mercantil na qual não incida o imposto; isto é, operação entre contribuintes diversos.*

*Na sequência, entende a embargante que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex tunc implicaria o desfazimento de relações tributárias já perfectibilizadas em relação às operações passadas. Diz, ainda, da necessidade de ser concedido tempo hábil para a readequação dos instrumentos legais e infralegais que disciplinam a cobrança do ICMS.*

*Quanto a esse aspecto, importa sublinhar, como fez Sua Excelência o ministro Roberto Barroso, que a jurisprudência do Supremo e a do Superior Tribunal de Justiça (STF) reconheciam, de longa data, a inviabilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. O enunciado n. 166 da Súmula/STJ, lançado pela Primeira Seção daquele Tribunal e publicado no DJ de 23 de agosto de 1996, é prova disso, assim como o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.125.133/SP (Tema repetitivo n. 259), ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe de 10 de setembro de 2010.*

*Alguns Estados mantiveram a cobrança do ICMS, nesse panorama, contrariando o entendimento dos Tribunais Superiores, ainda mais no intervalo entre o julgamento de mérito da presente ação declaratória (ata de julgamento publicada no DJe de 28 de abril de 2021) e a apreciação dos aclaratórios opostos.*

*Ora, examinado o mérito da ação, não cabe alternativa: há que dar efetivo e imediato cumprimento ao que a Corte assentou. As decisões proferidas em controle concentrado produzem eficácia desde a publicação da ata de seu julgamento, independentemente de trânsito em julgado. Eventual oposição de embargos de declaração não obsta a aplicação das teses jurídicas firmadas no precedente (cf., entre outros, ARE 1.199.721 AgR-ED, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 30 de setembro de 2019; RE 579.431, Tribunal Pleno, ministro Marco Aurélio, DJe de 26 de fevereiro de 2018; RE 1.303.702 ED, Primeira Turma, ministro Alexandre de Moraes, DJe de 9 de abril de 2021; e RE 1.007.733 AgR-ED, Segunda Turma, ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 31 de outubro de 2017).*

*Não há espaço para cobranças, retroativas ou prospectivas, desde a publicação da ata do julgamento em que este Tribunal se pronunciou sobre o mérito da ação, porque a inconstitucionalidade declarada retira qualquer carga de eficácia jurídica aos atos tendentes a exigir o tributo. Eventual modulação de efeitos não autoriza o Fisco a autuar contribuintes ou a cobrar o tributo de quem não o recolheu por observância à jurisprudência consolidada nos Tribunais. Em suma: se não houve autuação até o instante do julgamento de mérito, não é após a declaração de inconstitucionalidade do tributo que se fará a exigência (RE 605.552 ED-segundos, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 12 de abril de 2021; e ADI 2.040 ED, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de setembro de 2021).*

*Entendo, nessa perspectiva, que devem ser ressalvadas as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, na esteira do que a Corte registrou outros paradigmas, a exemplo da ADI 5.481, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 4 de maio de 2021).*

*A modulação de efeitos serve para resguardar aspectos diversos, a bem da segurança jurídica e do interesse social, e não para prolongar cobrança há muito considerada indevida, permitindo espécie de inconstitucionalidade útil. O procedimento direciona-se a regular situações consolidadas, especificamente em relação àqueles que recolheram o tributo.*

*É sob esse enfoque que se pode dizer que o desfazimento ex tunc de todas as cobranças já realizadas indevidamente, antes de publicada a ata de julgamento de mérito, geraria situação complexa.*

*Com efeito, o Estado de destino, ciente de que houve crédito indevido de ICMS (não cabia cobrar o imposto na operação de remessa entre estabelecimentos do mesmo contribuinte), poderia exigir o recolhimento da diferença correspondente. Por outro lado, o contribuinte, tendo efetuado pagamento impróprio ao Estado de origem, deveria valer-se do procedimento de restituição de indébito. Esse trâmite, além de prejudicial às*

atividades econômicas e empresariais, impactaria os orçamentos dos Estados de origem, que precisariam devolver os valores recolhidos com a cobrança incorreta.

O ideal, portanto, está em manter a situação jurídica consolidada antes da publicação da ata de julgamento de mérito, ficando validada a cobrança nas operações de saída para estabelecimento em outro Estado do mesmo titular. No entanto, devem ser ressalvados os casos em que a situação não se consolidou porque houve, por exemplo, discussão jurídica (processo administrativo ou judicial), desde que esses processos estivessem pendentes de conclusão até a data de publicação da referida ata de julgamento.

Outro fator a justificar a modulação da eficácia é o vácuo normativo: a inexistência de um procedimento próprio, mediante o qual o contribuinte possa transferir os créditos de ICMS pertinentes ao estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino. Como observou o ministro Roberto Barroso, “esse fato gera uma nova inconstitucionalidade, em decorrência da violação à não cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho ‘ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não restaura o estado de constitucionalidade. Não por outra razão muitos contribuintes requerem nesta ação, inclusive, a possibilidade de continuar recolhendo o ICMS sobre tais operações, de modo a transferirem os créditos respectivos”.

Com tudo considerado, penso que deve ser concedida a projeção dos efeitos, tanto para se preservarem as operações consolidadas, em que houve recolhimento do imposto (antes da publicação da ata do julgamento de mérito desta ação), quanto para se conceder prazo hábil à regulamentação da transferência dos créditos de ICMS. [...]”

Peço licença para destacar e transcrever novamente dois parágrafos contidos neste trecho, porque merece destaque a contundência com que afasta a possibilidade de se cogitar de novos lançamentos posteriores à decisão do STF, contrapondo-se ao opinativo constante nos autos:

“[...] Não há espaço para cobranças, retroativas ou prospectivas, desde a publicação da ata do julgamento em que este Tribunal se pronunciou sobre o mérito da ação, porque a inconstitucionalidade declarada retira qualquer carga de eficácia jurídica aos atos tendentes a exigir o tributo. Eventual modulação de efeitos não autoriza o Fisco a autuar contribuintes ou a cobrar o tributo de quem não o recolheu por observância à jurisprudência consolidada nos Tribunais. **Em suma: se não houve autuação até o instante do julgamento de mérito, não é após a declaração de inconstitucionalidade do tributo que se fará a exigência (RE 605.552 ED- segundos, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 12 de abril de 2021; e ADI 2.040 ED, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de setembro de 2021).**

...  
**A modulação de efeitos serve para resguardar aspectos diversos, a bem da segurança jurídica e do interesse social, e não para prolongar cobrança há muito considerada indevida, permitindo espécie de inconstitucionalidade útil. O procedimento direciona-se a regular situações consolidadas, especificamente em relação àqueles que recolheram o tributo. [...]**

Logo, não vejo como acompanhar o raciocínio extraído do Parecer PGE/PROFIS quanto à possibilidade de se declarar a procedência de lançamentos efetivados após a publicação da ata de julgamento da ADC 49, ou seja, após 04/05/21, sendo ainda certo que isso também não significa a validade daqueles realizados em momento anterior e que são objeto de discussão administrativa e judicial precedente a este marco temporal, diante da inconstitucionalidade declarada, com as ressalvas da modulação promovida.

**Ao mencionar diversas vezes que a decisão apenas reitera posicionamento jurisprudencial anterior, os Ministros do STF reforçaram que a incidência do ICMS sobre as transferências jamais foi legítima, ou seja, não houve reconhecimento da validade da cobrança em momento algum.**

**A modulação apenas permite que as cobranças realizadas até a publicação da ata de julgamento persistam, desde que não se encontrem pendentes de discussão administrativa ou judicial, para preservar situações jurídicas consolidadas e por questões de segurança jurídica.**

Nesse contexto, considerando-se que o processo administrativo fiscal se inicia pela lavratura de auto de infração ou de Notificação Fiscal (art. 127, IV do COTEB c.c. art. 26, IV do RPAF/BA), somente se encerrando nas hipóteses do art. 127-C do COTEB e 27 do RPAF/BA, entendo que a modulação deve ser interpretada, neste ponto relativo às discussões pendentes, no sentido de que

as autuações lavradas antes de 04/05/21, **acaso não se verifique uma das hipóteses de encerramento do processo administrativo fiscal previsto na legislação estadual**, caracterizam a pendência indicada na modulação.

Assim, acompanho o Ilustre Cons. Relator para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgar Insubstancial a infração 04, porém, pelos fundamentos acima expostos, acompanhando-o integralmente nos demais pontos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de infração nº **281071.0025/20-2**, lavrado contra **MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S/A - MOTRISA**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **14.294.587,00**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS